

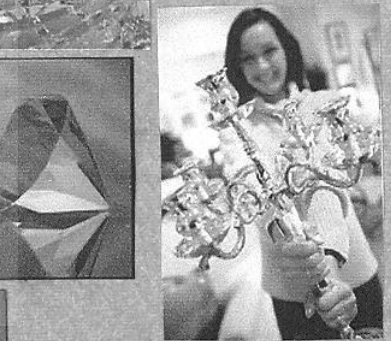
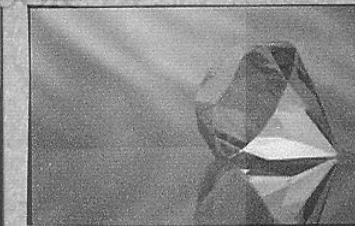
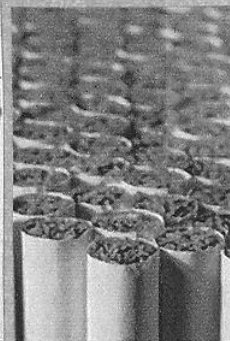
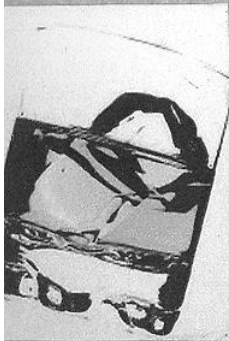
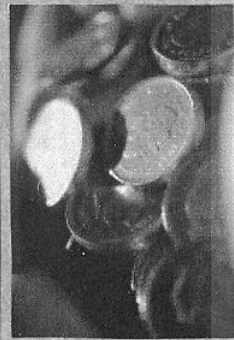
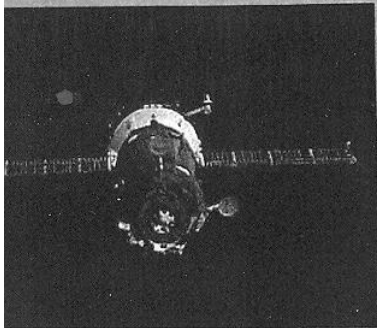
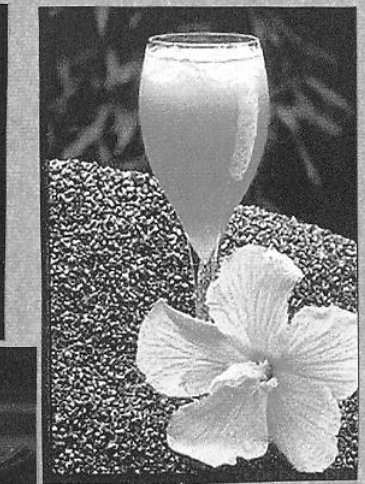
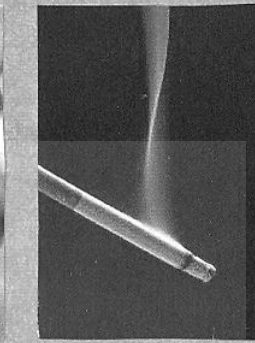
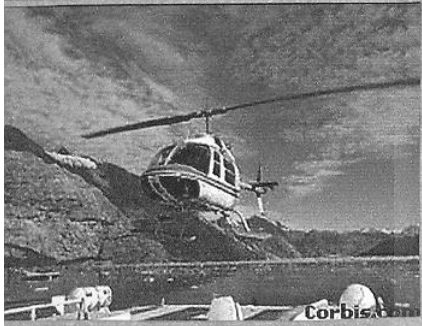
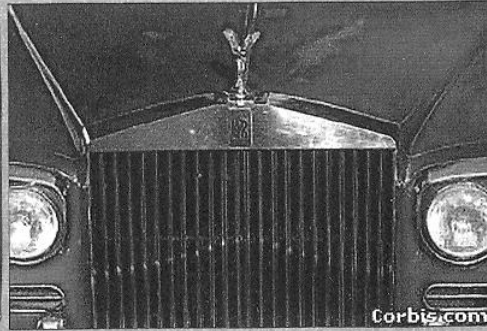
***Objetos Gravados según la Ley de
Impuestos Internos en la República
Argentina
Orígenes. Su Estado Actual. Visión
Prospectiva***

Autora: Dra. Silvana Graciela Bayoni



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

Tutor: Dr. Roberto Sixto Fernandez



OBJETIVO

CAPÍTULO INTRODUCTORIO

1. Impuestos al Consumo y a la Producción	2
2. Denominación	2
3. Encuadre de los Impuestos Internos dentro de la Estructura de los Impuestos a los Consumos	3
4. Debate sobre la Constitucionalidad del Impuesto	6

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES Y CARACTERES GENERALES

1. Breve Introducción Histórica	
1.1. Orígenes de los Impuestos a los Consumos Específicos	7
1.2. Antecedentes en Nuestro País de los Impuestos Internos	8
1.3. Implantación en la Argentina. Año 1891	9
1.4. Productos que Integraron la Materia Gravada desde 1891 hasta 2001	14
1.5. Fundamentos Esgrimidos para la Incorporación o la Eliminación de Algunos Bienes en el Cuerpo Normativo	17
- Esencias y extractos	17
- Vinos	17
- Hidromieles y vinos de frutas	18
- Perfumes y artículos de tocador	18
- Discos fonográficos y bebidas sin alcohol	18
- Especialidades medicinales	19
- Jarabes y bebidas sin alcohol	19
- Bebidas gasificadas, refrescos, jarabes, extractos y concentrados	19
- Armas de fuego	19
- Alhajas y objetos suntuarios	20
- Cubiertas	20
- Automóviles	20
- Encendedores, naipes y fósforos	20
2. Caracteres Generales	
2.1. Impuestos Internos: ¿Directo o Indirecto?	21
2.2. Traslación de los Impuestos sobre Consumos Específicos	22
2.3. Imposición al Consumo y su Incidencia en la Demanda	22
2.4. Tipos de Imposición Específica	23
a) Sisas destinadas a mejorar la eficiencia en el uso de los recursos	23
b) Sisas sustitutivas de derechos por servicios	24
c) Sisas utilizadas como recursos generales	25
2.5. Fines Económicos y Sociales del Impuesto	26
a) Modificación de la demanda de bienes	26
b) Complemento de los aranceles aduaneros	27

c) Complemento de la imposición general a los consumos (IVA)	27
2.6. Méritos y Limitaciones de la Amplitud en la Gama de Objetos Gravados por los Impuestos a los Consumos Específicos	28

CAPÍTULO II

EL OBJETO DEL IMPUESTO EN SU ESTADO ACTUAL

1. La Definición del Objeto en las Leyes Impositivas	31
2. Estructura del Objeto de los Impuestos Internos según la Legislación Vigente en la Argentina	32
- Tabacos	33
- Bebidas alcohólicas	34
- Cervezas	35
- Bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados	35
- Automotores y motores gasoleros	39
- Servicios de telefonía celular y satelital	40
- Champañas	42
- Objetos suntuarios	43
- Vehículos automóviles y motores, embarcaciones, de recreo o deportes y aeronaves	45
- Seguros	47
- Otros bienes y servicios	49
3. Encuestas Oficiales sobre el Consumo en los Hogares Argentinos de Productos Relacionados con el Impuesto	52
3.1. Gasto de consumo de los hogares según quintiles de ingreso mensual del hogar en porcentajes. Región Metropolitana del Gran Buenos Aires	52
3.2. Gasto de consumo de los hogares según quintiles de ingreso mensual per cápita en porcentajes. Región Metropolitana del Gran Buenos Aires	53
3.3. Gasto de consumo de los hogares según lugar de residencia en porcentajes	53
3.4. Gasto de consumo de los hogares según nivel de educación del jefe del hogar en porcentajes. Región Metropolitana del Gran Buenos Aires	53
3.5. Gasto de consumo de los hogares según situación ocupacional del jefe del hogar en porcentajes. Región Metropolitana del Gran Buenos Aires	54
3.6. Gasto de consumo de los hogares según clasificación ocupacional del jefe del hogar en porcentajes. Región Metropolitana del Gran Buenos Aires	54
4. Impacto de los Impuestos Internos sobre la Distribución del Ingreso en la República Argentina	55
5. Importancia Recaudatoria de los Impuestos Internos Años 1996-2001	61
6. Los Objetos Gravados según la Legislación Comparada	67
- España	67
- Reino Unido	69

- Estados Unidos	70
- Canadá	72
- República Oriental del Uruguay	72
- México	74
- Venezuela	74
- Chile	74
- Países miembros de la OCDE en general	74

CAPÍTULO III

MATERIA GRAVADA PROPUESTA

1. Nuestra Propuesta de Rubros Gravados para la Ley de Impuestos Internos en la Argentina	77
2. El Consumo de Lujo	79
3. Impuestos Internos para la Protección del Medio Ambiente	82
3.1. Impuestos Medioambientales en la Práctica	85
3.2. Los Impuestos Ecológicos en el Mundo	87
- Alemania	87
- Gran Bretaña	87
- Italia	87
- Otros países miembros de la OCDE	88
4. Productos Susceptibles de Incorporarse en una Futura Legislación de Imposición Específica	89

CONCLUSIONES	95
---------------------	-----------

APENDICE LEGISLATIVO

- Ley de Impuestos Internos N° 24.674 (parte pertinente)	98
- Decreto 296/1997	105
- Ley de Impuestos Internos N° 3.764 (t.o. 1979) (parte pertinente)	111
- Decreto 1371/1994	112
- Decreto 875/1980	113

REFERENCIA BIBLIOGRAFICA	114
---------------------------------	------------

OBJETIVO

En estos últimos años se ha ido haciendo cada vez más evidente la importancia que los impuestos aplicados en nuestro país tienen en la economía, ya sea desde el punto de vista de la necesidad de recaudación para afrontar compromisos de la deuda externa, por la necesidad del Estado de solventar sus gastos de funcionamiento y sobre todo por los efectos que cada una de las reformas que hemos experimentado han provocado en el crecimiento económico.

La política fiscal debe enmarcarse en el ajustado cinturón que le asignan las demandas del exterior, lo cual exige que se mantenga como objetivo la disminución del gasto público manteniendo, y si es posible aumentando, los niveles de recaudación sin derivar en un incremento de la presión fiscal.

Así pues, la respuesta al problema con todos estos condicionamientos parece pasar por una redefinición del alcance de los tributos que, combinando sus efectos económicos y sociales, permitan a través de un mismo instrumento asegurar ciertos niveles de recaudación, disminuir el gasto público, liberar de presión fiscal a los sectores más agobiados para estimular al consumo y desplazar la curva de demanda activando el crecimiento económico.

A decir de destacados autores¹, los impuestos indirectos en los países en vías en desarrollo constituyen el tema central de sus haciendas.

En particular, en la imposición sobre los consumos específicos el eje principal de su aplicación lo constituyen los objetos mismos que componen la materia gravada, en donde por lo general los criterios selectivos se sustentan en una calificación subjetiva de la función asignada socialmente a los bienes involucrados.

Nuestro estudio tendrá por finalidad analizar los objetos gravados por la Ley de Impuestos Internos y los criterios selectivos aplicados hasta el momento en la Argentina –si es que existieron-. Llevaremos al conocimiento del lector las razones que dieron origen a los impuestos internos en nuestro país, e indagaremos en las raíces del gravamen, lo que coadyuvará a formar un criterio concluyente y despejado para evaluar si el estado actual de la ley mantiene el respeto por los principios básicos que la caracterizaron en los umbrales de su creación. Luego de un minucioso estudio de los productos y servicios que en la actualidad conforman su objeto, visualizaremos si se cumple con los objetivos que se le asignan a este tipo de imposición, para arribar luego a una conclusión fundada acerca de lo que sería nuestra propuesta de objetos gravados para la Ley de Impuestos Internos en la República Argentina.

¹ DUE, John. *Impuestos Indirectos*. Madrid. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, versión española de la edición del año 1970.

CAPÍTULO INTRODUCTORIO

1. Impuestos al Consumo y a la Producción

Un país que comienza su desarrollo industrial normalmente centra su producción en los artículos que con anterioridad se importaban -reportando cuantiosos ingresos aduaneros- debido quizás a que tales productos ofrecen un mercado conocido y estable.

A medida que se incrementa la producción interna y se desplaza a la proveniente del exterior el efecto que se produce es el de una sostenida merma en los ingresos fiscales, situación que puede ser revertida con la entrada en vigor de impuestos a la producción interna de tales productos.

Se ha sostenido que desde el punto de vista político y económico son objetos ideales de imposición la cerveza, vino, bebidas alcohólicas y labores de tabaco. Estos impuestos específicos son importantes por la recaudación que generan, justificado en parte por la demanda relativamente inelástica de los bienes mencionados. Asimismo, se han señalado como razones a favor de su implantación el hecho de alcanzar bienes de consumo censurable y su sencilla administración debido al número reducido de fabricantes.²

2. Denominación

La denominación de impuestos internos deviene por oposición a la de los aranceles aduaneros, que son externos y que se constituían en la fuente primordial de ingresos del país al momento de haber sido creado el impuesto objeto del presente trabajo.

Los impuestos internos nacieron para alcanzar a los mismos productos que se gravaban con los aranceles externos, con el fundamento que no había razón para eximir de una contribución a los artículos similares fabricados en el país dado que estos constituían una industria poderosa y floreciente que podía soportar perfectamente el gravamen módico como el que se proyectaba. Así rezaba el mensaje que acompañaba al proyecto de ley por el cual se crearon los impuestos internos en la Argentina.

La designación de internos resulta en realidad extraña, dado que todos los gravámenes que se satisfacen dentro del territorio de la Nación son internos. Opina la más destacada doctrina³ que las autoridades fiscales prefirieron evitar la denominación de "impuestos a los consumos", pues la creían poco grata a los ojos de un pueblo no muy familiarizado con las cargas tributarias. A entender de estos autores la denominación acertada debió ser "impuestos específicos a los consumos" o "impuestos a los consumos específicos".

La Constitución Norteamericana habla de sisas, en tanto que en España se lo identifica como Impuestos Especiales e Impuestos sobre el Lujo. Esta última denominación, más acertada a nuestro entender que la de Impuestos Internos, lleva a una mejor aceptación

² Due, John. *Impuestos Indirectos*. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. Versión española de la edición 1970. Capítulo III "La imposición sobre los consumos específicos". Pp. 154.

³ Aldao, Amílcar. *Los Impuestos Internos al Consumo*. Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1972. Pp.67.

del gravamen por parte del consumidor. A los fines de nuestro trabajo, en adelante al hacer mención a los impuestos internos nos estaremos refiriendo a los impuestos a los consumos específicos.

3. Encuadre de los Impuestos Internos dentro de la Estructura de los Impuestos a los Consumos

La imposición al consumo grava una manifestación de capacidad contributiva exteriorizada a través de la renta gastada o dispuesta.

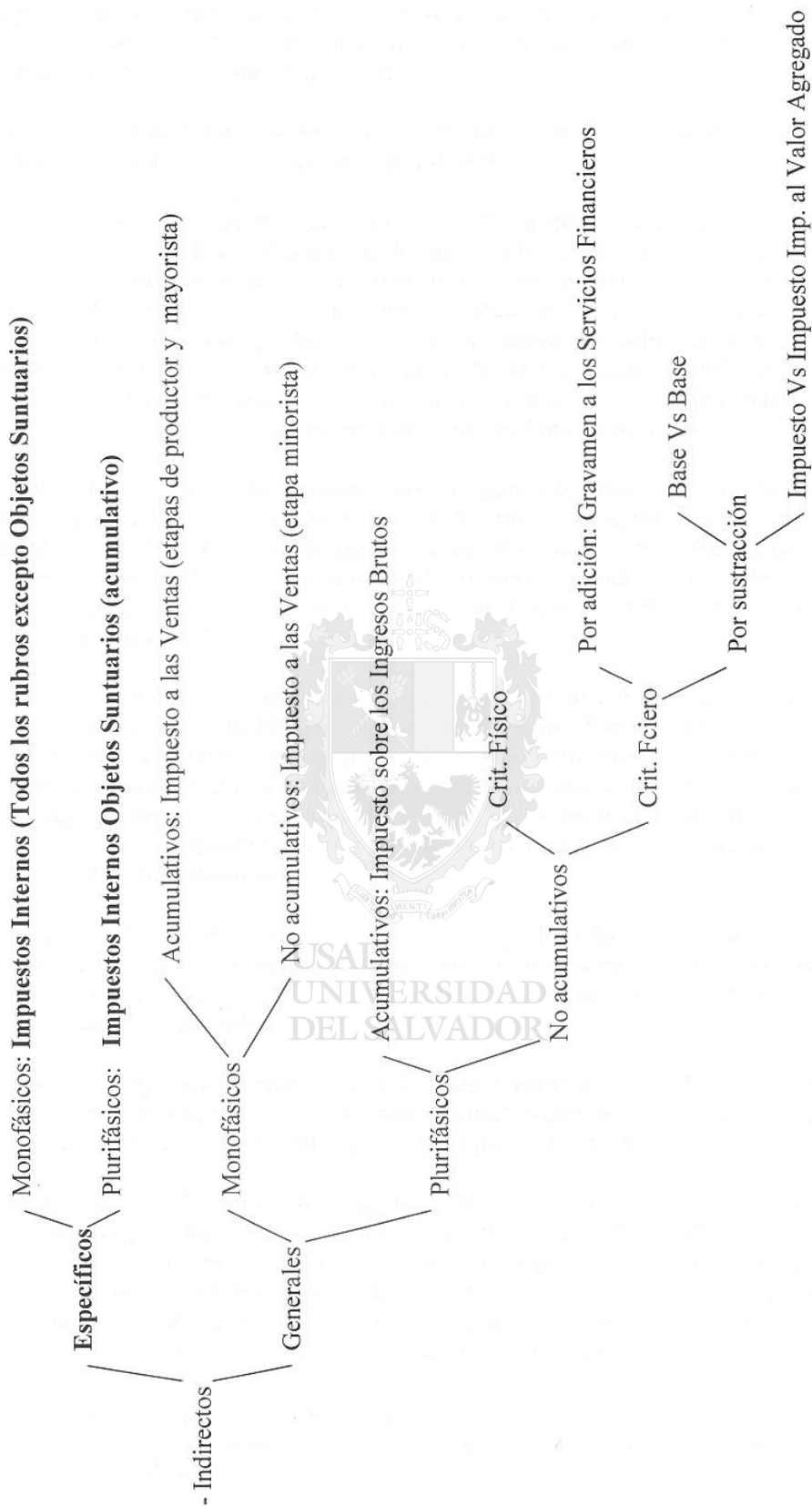
Puede aplicarse en forma directa, alcanzando a todos los gastos realizados por el contribuyente en un determinado período, siendo el impuesto en este caso personal; o puede ser aplicado en forma indirecta alcanzando las transacciones de bienes y servicios realizadas por las empresas, las que trasladan el impuesto al precio de venta de sus productos o servicios, con lo cual se grava al consumo como manifestación de capacidad contributiva, existiendo un sujeto de derecho, la empresa, y un contribuyente de hecho incidido, el consumidor final de los bienes y servicios.

La tributación indirecta puede ser a su vez específica, es decir cuando estén sujetos a imposición ciertos y determinados bienes o servicios; o general, cuando estén gravados volúmenes globales de transacciones de bienes y servicios.

La imposición indirecta al consumo será plurifásica cuando alcance todas las etapas en el proceso de producción y circulación de bienes y servicios y será monofásica cuando se aplique sólo sobre una de ellas. La forma plurifásica puede a su vez ser acumulativa o no. El primer caso se da cuando las operaciones de todas las etapas del proceso productivo-distributivo están sujetas al pago del impuesto sin considerar lo abonado en las fases anteriores; mientras que la imposición no acumulativa permite deducir el impuesto abonado por los materiales e insumos a medida que avanza el proceso económico, es decir está sujeto a imposición el valor que adiciona cada etapa al producto hasta llegar al consumidor final.

La forma monofásica también puede adoptar tanto la forma acumulativa como la no acumulativa; ello dependerá de la fase en la cual se aplique. Por los motivos apuntados en el párrafo precedente no será acumulativa sólo cuando se establezca al nivel de la comercialización minorista.

Enquadre de los Impuestos Internos dentro de la Estructura de los Impuestos a los Consumos



La imposición específica consiste en gravar cierto tipo de operaciones u objetos determinados de consumo. Se caracteriza por ser una imposición de sencilla determinación y bajo costo de recaudación.

La forma conocida de estructuración de estos gravámenes es la de impuestos específicos (alícuotas específicas) y la de impuestos ad valorem.

Los primeros son sumas determinadas por unidad física (peso, dimensiones o unidades del bien) y ha sido la forma tradicional de estructuración. Se caracterizan por ser de sencilla administración y por discriminar contra los productos más baratos que consumen ante todo los grupos de menores recursos (por lo que resultan más regresivos), ya que todos los productos de análoga naturaleza pagan el mismo impuesto sin importar su precio de venta. Requieren de una continua actualización para contrarrestar el efecto inflacionario y no necesitan valoración alguna teniendo además la ventaja de disimular la relación entre el impuesto y el precio de venta.

Estos impuestos han sido considerados, desde el punto de vista fiscal, como los más científicos y sencillos, al fundarse sobre bases objetivas ciertas, cuya verificación inmediata está al alcance de cualquiera de los agentes fiscales. Permiten establecer un gravamen proporcional a la naturaleza del consumo; evitan el dolo de la falsa declaración de precios de venta y su estadística constituye una base cierta para futuros cálculos de rendimiento.⁴

Las quejas que reciben los tipos específicos se relacionan con la discriminación en contra de las marcas más baratas de bienes gravados. Puesto que éstas son las consumidas principalmente por los grupos de menores ingresos estos impuestos son muy regresivos. No obstante, en el caso de bienes asociados a consumos nocivos, por ejemplo las bebidas alcohólicas, no resulta de interés atenuar dicha regresividad sino más bien mitigar su consumo a todo nivel social. A causa de ello se ha aceptado la imposición sobre unidades físicas.

Los impuestos ad valorem, aplicables como porcentaje del valor, son de administración algo más dificultosa; no requieren periódica corrección monetaria ni discriminan en contra de los productos más baratos ya que su base de medida la representa el precio de venta de los artículos gravados.

Este tipo de imposición específica era tradicionalmente aplicable a productos nacionales, utilizándose para los productos importados derechos de aduana, aunque en la actualidad hay países que los aplican a ambos tipos de productos.

En contraposición a la imposición general sobre los consumos, la cual alcanza la totalidad de las operaciones con un mínimo de exenciones, la imposición selectiva hace necesario el escogimiento de los objetos o servicios que se considerarán gravados. La elección no debe ser arbitraria, sino deberá estar basada en criterios o parámetros previamente establecidos, los que a su vez deberán conjugarse con los fines sociales, económicos, culturales, que se espera alcanzar a través del impuesto. Una

⁴ FERRI, Jorge. *Anteproyecto y exposición de motivos de ley de tributos y de ley orgánica, procedimientos y penalidades de impuestos internos*. Argentina. Administración General de Impuestos Internos de la Nación, 1932, pp 49.

fundamentación adecuada y acorde con esos objetivos evitará factibles situaciones conflictivas entre los distintos sectores productivos al momento en que el legislador delimite la materia gravada. En este sentido puede afirmarse que los Impuestos Internos constituyen un gravamen "catalizador" para la generación de presiones lobbistas.

4. Debate sobre la Constitucionalidad del Impuesto

Al momento de su creación existía el debate de su constitucionalidad. Su creador, Vicente Fidel López, afirmaba que se trataba de un impuesto directo, y siendo de esa naturaleza la Constitución autorizaba al Gobierno Nacional a imponerlo, aunque en forma temporaria y limitada. De acuerdo con esta interpretación los impuestos internos eran constitucionales pero no podrían mantenerse como una fuente de recursos permanente.

Sin embargo, había quienes afirmaban que los impuestos internos eran impuestos indirectos porque recaían sobre el consumidor a través del proceso de traslación en los precios de los productos.

Ahora bien, cuando en el año 1820 cada provincia se da su forma autónoma, también crean sus propios sistemas de recaudación con independencia del resto de las jurisdicciones, al punto tal que se originaron entonces las aduanas interiores. Cuando en 1853 las provincias restablecieron la unión nacional procedieron expresamente a delegar a la Nación parte de su poder tributario originario. Tal cual lo prescribe el actual artículo 121 de nuestra Carta Magna, fuera de esa delegación las provincias conservan todas las facultades no delegadas.

En razón de lo expuesto y de la inteligencia del artículo 4 de la Ley Suprema, del cual surge que "el Gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con los fondos... de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General..." se interpreta que si bien por esta cláusula no se delega expresamente a favor de la Nación el poder de aplicar impuestos, existe una facultad implícita de crearlos y percibirlos. De todo lo cual se infiere que los impuestos aludidos pueden ser constitucionalmente establecidos por la Nación en forma concurrente con las provincias.⁵

⁵ Mattaldi Simon Ltda. c/ Provincia de Buenos Aires. Corte suprema de Justicia de la Nación, 28/11/27, citado por Trevisan, Egidio C. *Los Impuestos Internos en la República Argentina. Contribución al Estudio de su Unificación*. Talleres S.A. Casa Jacobo Peuser Ltda. Buenos Aires, 1934, pp. 35.

CAPITULO I

ANTECEDENTES Y CARACTERES GENERALES

1. Breve Introducción Histórica

1.1. Orígenes de los Impuestos a los Consumos Específicos.

La tarea de rastrear el origen de un gravamen no resulta fácil. Los impuestos son creaciones antiguas que se han transformado con el transcurso del tiempo. Existen desde que alguien que poseía un arma poderosa doblegó a quien no la tenía. Así aparecieron soberanos que dominaron a una minoría, la cual quedaba a su servicio incondicional, recibiendo los fuertes gran parte del producto que los débiles obtenían fruto de su trabajo.

Nacen de esta forma las primeras formas de imposición. A entender de Aldao⁶ estas modalidades de exacción parecían más bien cargas directas sobre la riqueza o los rendimientos, toda vez que los súbditos se despojaban de sus riquezas o del producto de su labor para atender a las cargas impositivas. No obstante, por la materia gravada y las etapas en el desarrollo de la acción fiscal bien podrían estas formas tributarias considerarse precursoras de los impuestos a los consumos.

En sus comienzos, los impuestos recibían distintas denominaciones y se diferenciaban según la causa que los originaba y los productos que afectaban. En Egipto, 3.500 años antes de Cristo, se conocía un régimen denominado *Corvea*, cuyo producido se destinaba a la construcción y desarrollo de carreteras. En Roma, en el período de la República –siglo III– sólo se contribuía en circunstancias extraordinarias como las guerras. En la época del Imperio existían como impuestos a los consumos la *contribución industrial* y algunos impuestos de tipo aduanero.

Hacia el siglo XII surgieron en Italia los *derechos de consumo*. En la Edad Media predominaban los derechos personales, no obstante seguían aplicándose tributos específicos a determinados productos como el impuesto a la sal que en el siglo XIII sufragaba los gastos ocasionados por las Cruzadas y los *tratos* que estaban dirigidos a amparar a las pequeñas industrias locales que comenzaban a florecer.

En Francia, promediando el siglo VIII, aparecen atisbos de imposición a los consumos con aplicación sobre algunos productos de la tierra, que como en la mayoría de los casos nacieron por necesidades imperiosas de las guerras. Con el advenimiento de la Revolución Francesa y el consecuente deterioro de las arcas fiscales se extienden los impuestos a las transferencias y el transporte de mercaderías, en general predominando sobre los vinos. En este país el tributo aplicado sobre la sal se denominaba *Gabela*, voz que luego ha sido adoptada como sinónimo del vocablo impuesto.

En general, casi todos los países de Europa experimentaron las primeras fases del desarrollo de sus estructuras tributarias a través de imposiciones específicas a los consumos.

⁶ Aldao, Amílcar A.. *Los Impuestos Internos al Consumo*. Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1972, pp. 20 y ss.

En lo que respecta a los impuestos a los consumos específicos en América, se tiene conocimiento de su introducción en Estados Unidos a partir del año 1776 alcanzando al tabaco, al alcohol, al rapé y al azúcar. Los cosméticos y los naipes también fueron objeto de estos impuestos, a los que genéricamente se denominaba *Exises*.

La historia indica que las cargas tributarias no penetraron como una cuña en la economía sino que afloraron espontáneamente por necesidad, lo cual permite afirmar que los impuestos han sido -y aun son- un factor importante de la economía de los pueblos constituyendo "el precio de la civilización".⁷

1.2. Antecedentes en Nuestro País de los Impuestos Internos.

Una mirada hacia el pasado, revela que los gravámenes surgen de situaciones de emergencia, de necesidades del momento, para sostener guerras, mantener al feudo, solventar los gastos de los reyes, reconocer su poder o para sanear las finanzas del estado. Por este motivo, generalmente recaían sobre artículos de consumo masivo, pero cuando empezaron a apartarse de lo necesario o indispensable para alcanzar a los productos superfluos, lujosos o viciosos se perfilaron como antecedente remoto de los impuestos selectivos al consumo que conocemos en la actualidad.

Tales antecedentes en nuestro país se remontan al siglo XVIII, cuando el rey Felipe II de España, que facultaba a los virreyes de sus colonias a percibir en tierras americanas determinados tributos, en 1792 otorga al Cabildo de Buenos Aires la facultad de percibir la *alcabala*, un impuesto de dos centavos por cada botija de aguardiente que llegara a la ciudad desde Cuyo.⁸ Fue de este modo como surgió la primer forma de imposición selectiva a los alcoholes en este territorio.

Los impuestos aplicados en hispanoamérica se clasificaban en dos grandes posiciones: *ramos de primera categoría* o de Real Hacienda – la alcabala- y *ramos de segunda categoría*, los que a su vez se dividían en *ramos particulares* y *ajenos*.⁹

En lo referente a este segundo grupo, en especial los ramos ajenos, son considerados por Aldao como curiosos antecedentes de los hoy llamados impuestos internos.¹⁰ Se percibían mediante un régimen en el cual el estado establecía un precio de venta y un tributo proporcional al valor de adquisición. Originariamente abarcaba a los tabacos, los naipes y la sal. Con posterioridad alcanzó a los vinos, al aguardiente y a la yerba, a los que luego se incorporaron otros productos de menor consumo.

Distintas situaciones en la historia de la Argentina provocaron cambios en la conformación de estos impuestos. Así por ejemplo, en los comienzos de la década de 1810, con la revolución de mayo, la Junta Revolucionaria deroga la alcabala. Luego el

⁷ Aldao, Amilcar A. *Los Impuestos Internos al Consumo*. Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1972, pp 23 y ss.

⁸ De Juano, M.. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, citado por Aldao Amilcar, op. cit. en 1, pp 39.

⁹ Clasificación atribuida a Ricardo Levene por Leoncio Gianello en su *Historia de las instituciones políticas y sociales hasta 1810* (1956), pp. 151, citado por Aldao Amilcar, op. cit. pp. 38.

¹⁰ Op. cit pp. 39.